



RSE, SYSTEMES DE CONTROLE ET PILOTAGE DE LA PERFORMANCE GLOBALE

Nicolas Berland, Moez Essid

► To cite this version:

Nicolas Berland, Moez Essid. RSE, SYSTEMES DE CONTROLE ET PILOTAGE DE LA PERFORMANCE GLOBALE. La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France. pp.CD ROM. halshs-00460538

HAL Id: halshs-00460538

<https://shs.hal.science/halshs-00460538>

Submitted on 1 Mar 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

RSE, SYSTEMES DE CONTROLE ET PILOTAGE DE LA PERFORMANCE GLOBALE

Nicolas BERLAND

Professeur

Université Paris Dauphine

nicolas.berland@dauphine.fr

Moez ESSID

ATER

Université Paris Sud

moez.essid@u-psud.fr

RÉSUMÉ :

Les thématiques de la RSE ont connu récemment des développements considérables tant sur le point de vue pratique, que sur le point de vue académique. Pourtant, très peu de recherches se sont intéressées aux systèmes de contrôle visant un pilotage intégré des dimensions de la RSE. Cet article tente d'analyser cette pratique organisationnelle à travers l'étude d'un système de contrôle de la RSE mis en place par une entreprise du secteur énergétique. Les modalités d'utilisation de ce système sont analysées en se basant sur le cadre théorique proposé par Simons. Les résultats de la recherche permettent de conclure à un glissement du système de contrôle passé d'une utilisation interactive, souhaitée initialement par la hiérarchie, à une utilisation diagnostic, constatée ultérieurement au niveau des unités opérationnelles.

MOTS CLÉS:

Systèmes de contrôle, RSE, performance globale, contrôle interactif/diagnostic.

ABSTRACT:

Despite the recent development in the CSR field, very few researches have investigated the sustainability management control systems. This paper focuses on this organisational practice through a sustainability control system set up by an energy sector's company. Based on Simons' theoretical framework, this paper also analyzed the different uses of this system. This analysis allows us to conclude in a sliding use of the system from an interactive use, - which has been aimed initially by the top management level-, to a diagnostic use, -observed later at the operational units' level-.

KEY WORDS:

Sustainability management control systems, CSR, interactive/diagnostic control.

INTRODUCTION

Passé l'effet de mode et d'engouement des premières années, les thématiques de la responsabilité sociale des entreprises (RSE) s'installent petit à petit comme une obligation sociétale et managériale, prise en compte par les différents acteurs des organisations. Phénomène de mode, de mimétisme, ou réel sentiment de responsabilité, il n'en est pas moins que la plupart des entreprises consacrent de plus en plus d'efforts à la gestion interne des aspects environnementaux et sociaux de leur activité.

Cette prise de conscience générale de la nécessité d'une orientation stratégique vers la RSE s'est déclinée au sein des organisations en des actions internes managériales concrètes et structurées. En effet, Capron et Quairel-Lanoizelée (2004) rappellent que *« quel que soit le degré d'intégration des objectifs sociétaux dans les stratégies économiques de l'entreprise, la crédibilité externe et l'efficacité passent par la mise en œuvre d'un système de pilotage de cette évolution stratégique »*. En particulier, certaines entreprises se sont attachées à mettre en œuvre des systèmes de contrôle leur permettant de suivre et de mesurer les performances des différentes dimensions de la RSE.

Pourtant, et bien que les thématiques de la RSE représentent désormais un champ de recherche considérable dans les sciences des organisations, les études sur des systèmes de contrôles spécifiques ayant comme objectif le contrôle de la performance RSE restent assez rares. Quairel (2006, p.3) souligne à cet effet que *« dans le domaine de la responsabilité sociétale de l'entreprise, les dispositifs actuels d'évaluation de la performance globale sont relatifs aux attentes des parties prenantes et mesurés par des agents extérieurs à l'entreprise (notation extra-financière, classements et prix, enquêtes de réputation...). Ces dispositifs d'évaluation et de notation font l'objet de nombreuses publications alors que les systèmes de mesure de performances mis en œuvre en interne par l'entreprise pour accompagner le déploiement d'une stratégie de développement durable annoncée, dans le cadre d'un contrôle de gestion élargi sont peu, voire pas étudiés par la littérature académique. »*

En ce sens, l'objectif de notre recherche n'est pas d'étudier les dispositifs d'information extracomptables, permettant d'informer les parties prenantes. Ceux-ci ayant déjà fait l'objet de nombreuses études qui ne recouvrent pas les mêmes champs théoriques et pratiques que ceux que nous souhaitons aborder dans le cadre de cette recherche. Nous souhaitons plutôt explorer un champ relativement peu connu des recherches traitant simultanément de la RSE et du contrôle en répondant à la question suivante : comment les entreprises utilisent-elles leur

système de contrôle pour piloter une performance élargie, c'est-à-dire tenant d'intégrer les trois dimensions traditionnelles de la RSE (économique, social et sociétal et enfin environnemental) ?

Pour répondre à cette question, notre article cherchera en particulier à :

- décrire une pratique assez innovante d'un groupe français ayant cherché à construire un système de contrôle intégré dédié au pilotage d'une performance globale ;
- comprendre comment les managers utilisent ce système de contrôle pour décliner les stratégies RSE et influencer les comportements. Le cadre théorique de Simons sera alors mobilisé (1995) afin de cartographier les usages que les managers font du système de contrôle mis en place.

Pour ce faire, nous avons opté pour une démarche exploratoire, compte tenu de la faiblesse des connaissances en ce domaine. Cette démarche exploratoire s'appuie sur une étude de cas longitudinale que nous avons menée au sein d'une entreprise française du secteur énergétique pendant plus de trois ans.

Dans la première partie de cet article, nous rappellerons les enjeux théoriques associés au pilotage d'une performance globale et montrerons comment le cadre théorique développé par Simons (1995) peut nous aider à analyser les pratiques observées. La deuxième partie justifie le cas étudié et décrit la méthodologie mise en œuvre. La troisième partie de cet article présente l'étude de cas et le système de contrôle RSE mis en place. Enfin, la quatrième partie discute des résultats théoriques que nous tirons de notre étude de cas et qui cherchent à nous aider à mieux comprendre théoriquement le fonctionnement et les difficultés d'un système de pilotage intégré.

1. REVUE DE LA LITTERATURE SUR LES SYSTEMES DE CONTROLE DE LA RSE

La RSE pose de nombreux défis pour le contrôle de gestion classique. Comment en effet construire un modèle dont le principal objectif n'est pas seulement la performance économique ? Comment mettre en place des systèmes de pilotage d'une performance dont les frontières tardent encore à être définitivement établies ?

Nous évoquerons dans un premier lieu les notions complexes et particulières des systèmes de contrôle de la RSE et de la performance globale, en laissant toutefois de côté les écrits scientifiques traitant de la diffusion d'informations liées à la RSE. Nous constaterons que les

pratiques restent encore fragiles et mal définies, du fait notamment des difficultés d'opérationnalisation du concept de performance globale. En second lieu, nous aborderons le cadre théorique de Simons (1995) retenu dans cette recherche. En effet, nous nous intéressons aux modes d'utilisation des systèmes de contrôle par les managers en situation de changement stratégique autant qu'à l'étude du système lui-même ou de ses composantes.

1.1 Systèmes de contrôle et performance globale

L'émergence des problématiques de la RSE s'est accompagnée d'un foisonnement d'études sur la publication et la communication volontaire d'informations sociétales. Les études théoriques sur ces sujets sont très riches¹. Mais l'intégration de la RSE à la gestion interne, et notamment de contrôle et de pilotage des organisations dans des pratiques spécifiques reste toutefois limitée.

Bien que plusieurs travaux théoriques aient cherché à conceptualiser ces thématiques de performance globale² et de contrôle de la RSE, le débat dans la littérature est encore loin d'être abouti. On s'accorde seulement à dire que le pilotage des dimensions RSE au sein des entreprises n'est pas encore bien établi et que les pratiques en ce sens demeurent assez rares. Ainsi, Germain et Gates (2007, p.11) notent que « *le pilotage stratégique de la RSE est une pratique peu répandue dans les entreprises. Ce constat plaide en faveur de l'idée selon laquelle la problématique de la RSE demeure aujourd'hui confinée à des objectifs de communication externe.* ».

Parmi les raisons pouvant expliquer la difficile émergence de ces pratiques, le concept de performance globale tient une place centrale. Il demeure en effet un concept flou, vague et confus. Pesqueux (2004, p.3) affirme en ce sens que « *la notion de performance globale comme matérialisation de la performance organisationnelle comprend toute l'ambiguïté des évaluations hétérogènes et des injonctions hétéronomes à l'autonomie* ». De même Bouquin (2004b) critique-t-il à son tour cette nouvelle forme de performance en affirmant qu'il s'agissait bien « *d'une notion ambiguë maniée par des personnages ambigus* ».

¹ Voir Oxibar (2001, 2003) ou Dammak-Ayedi, (2004) pour une synthèse de cette littérature.

² Rappelons que pour Quairel (2006), La performance globale « *représente la contribution de l'entreprise aux objectifs de développement durable. Elle s'inscrit dans le contrôle de la RSE. Elle suppose une multiplication des domaines de contrôle et un élargissement de leur périmètre. Elle implique, en théorie, l'intégration et l'équilibre entre les objectifs économiques, environnementaux et sociaux.* »

Toute la difficulté réside ainsi dans l'intégration des trois dimensions environnementale, sociale et économique dans un seul et unique système, construit initialement pour n'en gérer qu'une et une seule. C'est le constat établi par Capron et Quairel (2005) lorsqu'ils étudient des sociétés réputées être proactives pour la RSE. Ils constatent qu'en réalité quatre ou cinq systèmes d'informations coexistent au sein de ces entreprises, chacune relatant une forme de performance (financière, sociale, environnementale, etc.) et ne se regroupant que lors du *reporting* annuel. Capron et Quairel (2005) concluent que les systèmes de mesure de la performance globale de ces entreprises s'inscrivent en réalité pleinement dans le modèle dissocié de la performance décrit par Brignall et Modell (2000, p.290) comme étant « *le processus de désintégration des différentes entités de la structure de l'organisation pour répondre aux pressions institutionnelles lorsque qu'elles impliquent une conformité à des normes incohérentes (Meyer et Rowan, 1977)..* »

Malgré tout, quelques entreprises se sont récemment aventurées sur ce chemin tortueux en adoptant des pratiques managériales innovantes pour un contrôle intégré de la performance globale. Les exemples de Shell et de la Novo Nordisk qui ont mis en place des *Sustainability Balanced Scorecard* plaident dans ce sens (Hockerts, 2001 ; Bieker, 2002 ; Zingales et Hockerts, 2003). Ou encore le cas du navigateur, théorisé par Edvinsson et Malone (1997) et mis en œuvre chez Skandia AFS (Edvinsson et Malone, 1999) montre l'intérêt croissant de certaines entreprises à ce genre de pratiques voulant intégrer simultanément les différentes dimensions de la RSE.

En France, d'autres pratiques recherchant ces mêmes objectifs ont été étudiées. Moquet et Pezet (2005) décrivent par exemple un processus d'institutionnalisation au sein du groupe Lafarge qui vise avant tout à sensibiliser les managers autour des thématiques RSE. L'objectif affiché du groupe étant en premier lieu que la RSE ne soit ni un mythe et encore moins une mystification mais une pratique concrète. Pour ce faire, le processus d'institutionnalisation cherche à aboutir, selon les termes du groupe, à des *managers responsables* formés aux valeurs de la RSE véhiculés dans la société et aidés par des technologies managériales innovantes ou plus anciennes.

De même, Berland et Loison (2005) décrivent l'instrumentation de gestion utilisée pour piloter et mesurer la politique "*Responsible Care*"³ chez le groupe Rhodia. Cette

³ Le « *Responsible Care* » est une politique de préservation contre les risques environnementaux et sociaux, initiée par l'industrie chimique canadienne, et plus exactement sous l'impulsion de la CCPA (Canadian

instrumentation s'articule autour de trois principaux outils managériaux (audit, indicateurs de performance et politique de dialogue) et dont les responsables du groupe tentent d'intégrer au système de management globale de l'entreprise.

Enfin, et plus récemment, Meysonnier et Rasolofo (2008) ont discuté des spécificités d'un système de contrôle mis en place dans une société sociale pour l'habitat. Ils concluent que ce système, de part notamment l'activité spécifique de l'organisation étudiée, intègre concrètement les objectifs RSE au même titre que les objectifs financiers. Les deux auteurs écrivent : *« le cas de Batigère donne un exemple d'entreprise qui assume sa responsabilité globale et qui a articulé divers outils RSE dans un système cohérent de pilotage (cas assez rare dans les entreprises, mais que son métier et son histoire expliquent probablement) où la logique économique reste prédominante. Dans son instrumentation de gestion, les dispositifs sont utilisés comme leviers dans les chaînes de causalités parce qu'ils servent aussi bien la performance économique que la RSE (satisfaction des clients, fidélisation des personnels, amélioration de la qualité des process, etc.) ou bien ils sont clairement analysés comme des contraintes RSE à respecter (développement du logement très social, recours aux associations d'insertion, etc.). La tension n'est pas ignorée ou masquée, elle est assumée et gérée. »* (p.117)

Il apparaît ainsi, selon la littérature existante, que l'intégration des dimensions de la RSE dans des systèmes de contrôle dédiés n'est pas une pratique facile et aisée. Tenter de définir « un système de contrôle RSE » révèle d'ailleurs plusieurs difficultés d'opérationnalisation. Certes on pourra définir des sous systèmes de contrôle de cet ensemble, tel que les systèmes de contrôle sociaux (Naro, 2006 ; Martory, 1990) ou les systèmes de contrôle environnementaux (Marquet de pondeville, 2000, 2003 ; Caron et al., 2007 ; Henri et Giasson, 2006.) pour lesquels les pratiques, ainsi que la littérature, se sont fortement développés ces dernières années. Mais considérer le tout comme un ensemble indissociable intégrant les trois dimensions simultanément relève en fin de compte presque du mythe.

Chemical Producer Association) en 1984. Cette politique, nationale initialement, a eu par la suite l'adhésion d'une grande partie des entreprises de chimie à travers le monde. Elle consiste en un ensemble de règles de bonnes conduites portant sur la préservation de l'environnement et sur l'amélioration des conditions de santé et de sécurité au travail.

1.2 Le cadre de Simons comme grille de lecture des systèmes de contrôle RSE

En 1987, Simons a formulé une définition renouvelée des systèmes de contrôle. Il les qualifie comme étant l'ensemble des : « *procédures et systèmes formalisés fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation* ».

Cette définition des systèmes de contrôle est par nature assez large. Elle ne se limite pas aux seules dimensions financières et économiques de la firme. L'information sur laquelle se base le système pourrait être financière ou pas. De même, les configurations des activités concernent à la fois les activités commerciales, économiques, mais aussi sociales, environnementales, mécaniques, etc.

Par extension à la définition initiale de Simons, nous postulons que les systèmes de contrôle de la RSE représentent l'ensemble des procédures et systèmes formalisés, fondés sur l'information extra financières, environnementales et sociétales, que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation cherchant à améliorer la performance globale de l'entreprise.

Les travaux de Simons peuvent également aider à analyser les modalités d'utilisation des systèmes de contrôle RSE. Ils présentent l'avantage de fournir une vision dichotomique du contrôle en fonction de l'usage qu'en font les managers. Autrement dit, ce cadre théorique s'intéresse plus à la façon dont l'outil est utilisé par les managers pour atteindre leurs objectifs, plutôt qu'à la manière dont se composent et s'articulent ces systèmes. Nous avons choisi de mobiliser ce cadre étant donné la nature même de l'objectif de ce travail : décrire un système de contrôle de la RSE et analyser la manière dont il est utilisé par les managers pour intégrer les dimensions de la RSE dans leurs processus et dans leurs priorités, et pour conduire *in fine* le changement stratégique.

Rappelons alors brièvement les spécificités de ce cadre théorique.

A l'issue de ses travaux sur les modalités d'usage des systèmes de contrôle par les managers⁴, Simons (1991, 1994, 1995) conclut qu'il existe quatre leviers de contrôle que les dirigeants et les managers utilisent pour le changement organisationnel ainsi que pour la déclinaison de la stratégie.

⁴ A travers les multiples recherches sur le terrain qu'il mène notamment chez Johnson & Johnson.

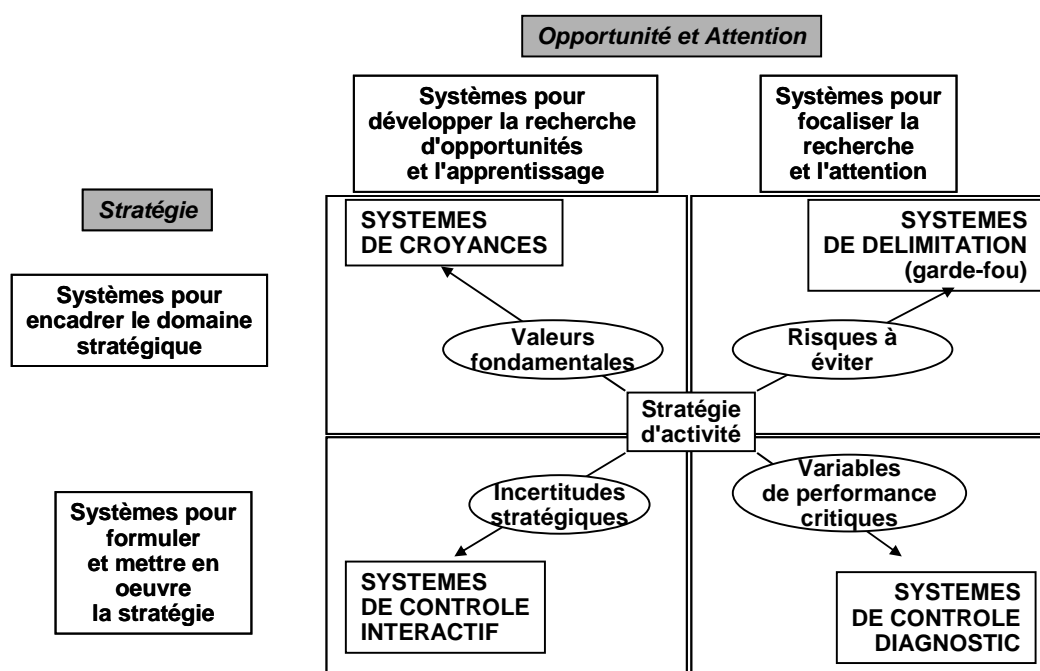


Figure 1: Simons Robert (1995), Levers of Control, How Managers Use Innovative Control Systems To Drive Strategic Renewal, Harvard Business School Press, page 157

Pour Simons (1995, p.175), ces quatre leviers de contrôle servent à « *inspirer l'adhésion des individus aux buts de l'organisation ; baliser le territoire d'expérimentation et de compétition, coordonner et piloter l'exécution des stratégies du moment ; stimuler et guider la recherche de stratégies futures.* »

Parmi ces leviers, Simons (1995) distingue le contrôle interactif et le contrôle diagnostique, deux mécanismes d'utilisation des systèmes de contrôle. Pour les différencier, Simons introduit les concepts d'opportunité et d'attention. Plus les dirigeants favorisent la recherche et la maîtrise des opportunités de croissance de l'organisation, plus les systèmes de contrôle tendent à être interactifs et participatifs⁵. En d'autres termes, les dirigeants accordent une attention particulière et une participation accrue dans les modalités d'utilisation de ces systèmes de contrôle. Le but de cette utilisation interactive en fin de compte étant de favoriser le partage et la production d'informations et donc l'apprentissage organisationnel. Cette boucle d'apprentissage entre stratégie et contrôle définie par Simons peut être résumée comme suit :

⁵ Ces idées proposées par Simons ont été possible grâce notamment aux travaux d'Argyris (1990) sur les théories de l'apprentissage. Il devenait en effet de plus en plus évident à partir de ces recherches de postuler que les domaines de la comptabilité en général, et du contrôle de gestion en particulier, pouvaient servir de leviers pour promouvoir l'apprentissage organisationnel et permettre le dépassement des routines et des règles usuels.

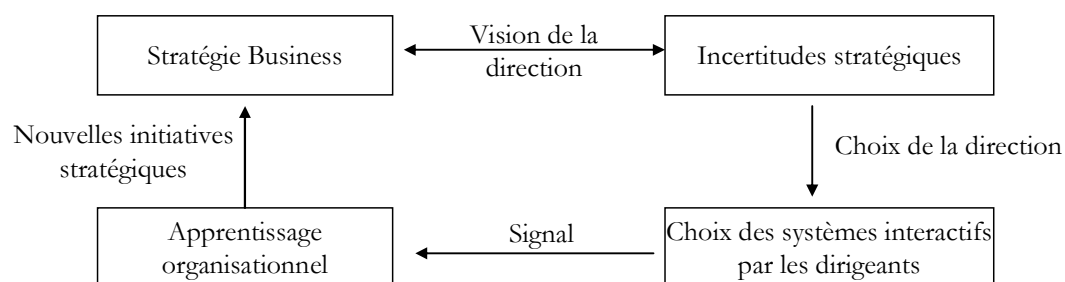


Figure 2 : Modèle processuel de relation entre stratégie et contrôle (Simons 1990, p. 137 ; 1991, p. 50)

Par contre, si des dirigeants focalisent leurs attentions sur les facteurs clés de succès (ou de risque) préétablis, leurs systèmes de contrôle tendront à être diagnostics et programmés. Pour Simons, la recherche en contrôle de gestion s'est le plus souvent focalisée sur l'étude des systèmes diagnostics qui se rapprochent le plus de l'idée d'un système de contrôle classique. Ces systèmes reposent en effet sur le principe que les managers ne s'impliquent expressément que dans le cas où les résultats atteints sont différents des résultats prévisionnels dans les budgets et dans les plans : c'est le concept même du contrôle par exception.

Simons définit ainsi ces deux configurations de contrôle comme suit :

- Les systèmes de contrôle interactifs sont « *des systèmes formels d'information que les managers utilisent pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans les décisions de leurs subordonnées* » (Simons, 1995, p.95)
- Les systèmes de contrôles diagnostics ont été défini comme étant « *des systèmes d'information formels que les managers utilisent pour surveiller les résultats de l'organisation et corriger les déviations par rapport aux standards prédéfinis de performance* » (Simons, 1995, p.59).

Appliqué aux thématiques de la RSE et de la performance globale, le cadre d'analyse de Simons apparaît fort pertinent tant il présente une grille de lecture adéquate et complète pour des outils de contrôle utilisés par des managers en situation de changements stratégiques. Pourtant, les quelques recherches ayant décrit ce genre de systèmes, se sont surtout articulées autour principalement des théories néo institutionnelles ou encore de la théorie des parties prenantes. Alors que mettre en place un outil de pilotage de la performance globale ne se fait que dans le but d'un véritable renouvellement stratégique et devrait avant tout être analysé selon les grilles qui prennent en compte cette dimension.

Toutefois, certaines recherches (Marquet de ponderville, 2000, 2003) se sont également basées sur le modèle de Simons pour étudier en particulier les sous-systèmes environnementaux ou sociaux. La plupart de ces études ont conclu que ces sous systèmes étaient essentiellement

"diagnostic", c'est-à-dire formels, mis en place par les directions fonctionnelles RH ou environnement ou qualité ou développement durable et comportant des indicateurs juxtaposés destinés à des reporting séparés. Ces systèmes de contrôle sont souvent les conséquences de systèmes de délimitation et de procédure mis en place pour encadrer les décisions des managers. Ce contrôle diagnostic et cybernétique est également renforcé par les systèmes de management environnementaux qui donnent souvent lieu à des certifications (ISO 14000.) (Quairel, 2006).

L'étude de cas que nous restituons ci-dessous va essayer d'apporter des éclairages sur les différents questionnements qui subsistent encore aujourd'hui quant à l'utilisation de ces systèmes de contrôle spécifiques.

2. PRESENTATION DU CAS ET METHODOLOGIE

Nous présenterons d'abord globalement l'entreprise, objet de notre étude, puis nous développerons les précautions méthodologiques suivies par notre recherche.

2.1 Présentation générale du cas

Energetix est un groupe français né en 2001 d'une fusion, d'une acquisition et d'une restructuration de plusieurs entreprises, françaises et étrangères, spécialisées essentiellement dans la production et l'acheminement d'énergie électrique. Le groupe se compose ainsi aujourd'hui de 350 entités juridiques regroupées en quatre pôles.

Energetix réalise un chiffre d'affaires annuel supérieur à 10.000 M€ et est présent industriellement dans plus de 40 pays et commercialement dans plus de 100 pays. Le groupe compte aujourd'hui un effectif global supérieur à 60 000 personnes.

Etant donné sa présence sur le marché de l'énergie, le groupe est très soumis aux pressions de différentes parties prenantes qui interrogent sans cesse la pertinence des choix de l'entreprise, critiquent ses résultats et souhaitent même parfois sa suppression. La fusion s'est enfin accompagnée de l'arrivée d'un nouveau PDG qui, bien qu'il soit issu du sérail (corps des Mines), a cherché à marquer les esprits par un degré d'ouverture aux parties prenantes, au moins en apparence, plus grand.

2.2 Déroulement de l'étude empirique : pourquoi et comment ?

La naissance récente du groupe, son pari stratégique pour des orientations environnementales et sociétales, ainsi que la nature même de ses activités, en font un terrain d'étude propice et riche en enseignement quant à la mise en œuvre des stratégies « développement durable » et des outils de pilotage qui les accompagnent. De plus, nos différentes lectures tant professionnelles qu'académiques ont montré que le cas Energetix pouvait être considéré comme une entreprise typique sur ces thématiques.

En effet, le groupe a fait le pari de construire un nouveau système managérial intégré (c'est-à-dire présentant la performance économique, sociale, sociétale et environnementale sous un format identique). Plutôt que de recourir à des sous-systèmes de gestion différenciés (environnement d'un côté, social de l'autre et économique via le traditionnel système budgétaire), Energetix a choisi de fondre tous ces éléments dans un seul et même outil de gestion au risque d'avoir un système très lourd et difficile à gérer. Il s'agit alors de tenter de mettre en cohérence des niveaux de performance traditionnellement déconnectés. Il n'est pas sûr que l'entreprise y parvienne et, en ce sens, nous ne décrivons pas cette expérience comme une « bonne pratique » mais davantage comme une tentative de faire émerger un système de gestion « nouveau ».

L'importance des enjeux environnementaux, sociaux et sociétaux, le degré de relative nouveauté de la démarche et l'accessibilité à l'entreprise, ont été autant de critères intervenants dans le choix de cette entreprise. Energetix, à travers notamment sa démarche *Energetix Way*, ambitionne d'intégrer ces trois dimensions simultanément, au moins dans l'intention. Il était donc intéressant et pertinent de voir comment fonctionne réellement sur le terrain cette nouvelle forme innovante de pratique managériale. Le cas d'Energetix était d'autant plus intéressant, que les entreprises ayant mis en place un tel système managérial intégré visant un pilotage de la performance globale, étaient très rares⁷.

⁷ Dans son étude de contenu des rapports annuels des entreprises du CAC 40, Essid (2007) a constaté que ce genre d'initiative était très rare. Parmi les 40 entreprises étudiées, seule une présentait un système managérial équivalent à *Energetix Way*. Ce qui rend ce cas d'autant plus intéressant et enrichissant pour notre étude, tant il représente une pratique managériale spécifique et innovante.

Nous avons donc sollicité cette entreprise pour une étude de cas approfondie visant à étudier toute la démarche à différents niveaux de l'entreprise. Nous nous sommes adressés en premier lieu à la direction du développement durable du groupe et qui, après plusieurs relances, a accepté notre projet d'étude.

Nous avons analysé la démarche « développement durable » du groupe entre 2005 et 2008. En tout, nous avons rencontré et interviewé quatorze personnes intervenants dans la démarche « développement durable » et ce à plusieurs niveaux :

- Au niveau groupe : deux personnes (directeur Développement durable et son adjoint qui deviendra en cours d'étude le chef de la BU étudié) ont été rencontrées initialement afin d'avoir une description d'ensemble de la démarche : historique, organisation, principaux objectifs, principaux intervenants, etc.
- Au niveau *Business Units* : pour approfondir notre étude sur la mise en place de la démarche développement durable du groupe, nous avons eu l'opportunité d'examiner le processus au niveau d'une des *Business Units* (BU) du groupe. Cette BU est spécialisée dans le domaine de la chimie. Elle rassemble l'ensemble des activités de chimie du groupe qui se matérialise en la conversion des matières premières et la transformation des concentrés miniers nécessaires à la production de l'énergie. En tout sept personnes ont été rencontrées au niveau de la direction générale de cette BU, tels que le directeur de la BU ou des responsables de la démarche développement durable. Nous avons également assisté à trois réunions du CODIR de la BU et dédiées au suivi du programme de management durable l'*Energetix Way*. Chacune de ses réunions avait duré une journée:

- une réunion de suivi des objectifs
- une réunion d'auto évaluation
- une réunion de revues et de pilotages des objectifs futurs

Cette observation non participante, a permis de comprendre le système mis en place et de relever ses points forts mais aussi ses limites et ses faiblesses. Ces réunions ont été également intéressantes pour comprendre les difficultés posées par le système aux différents acteurs internes. Chacun des acteurs a pu être rencontré individuellement durant le processus et une restitution des résultats a eu lieu aux membres de l'équipe.

- Au niveau des unités opérationnelles : la BU étudiée est composée de quatre usines de production implantées dans le sud de la France. Dans le cadre de notre étude, trois des

quatre personnes ont été rencontrées. Ces personnes interviennent à différents niveaux de la mise en place de la démarche au sein de ces unités opérationnelles.

Par ailleurs, les entretiens conduits avec ces différentes personnes et notre présence lors des trois réunions du CODIR nous ont permis d'obtenir et d'accéder à une quantité importante de documents internes de la BU et de ses entités industrielles. Ces documents se sont avérés forts utiles pour notre recherche car ils ont rendu possible une autre vision, plus synthétique et plus factuelle, de l'ensemble de la démarche développement durable du groupe. Ils nous ont également éclairé sur certains points restants mal définis à l'issue des entretiens et ont permis de mettre au jour quelques différences d'utilisation des outils entre ce qui se fait réellement et ce qui prescrit par les documents internes du groupe.

3. L'ENERGETIX WAY OU LE PARI D'UN SYSTEME DE CONTROLE DE LA RSE

Dans la troisième section de cet article, nous allons décrire le système de contrôle RSE mis en place par Energetix, tant dans ses outils, que dans sa logique de conception se voulant être une boucle d'apprentissage.

3.1 Un système de contrôle « intégré » aspirant à piloter une performance globale

Le pilotage de la performance chez Energetix est un pilotage qui se veut « global », c'est-à-dire, qui tente d'intégrer simultanément les trois formes de performance organisationnelle : économique, sociale/sociétale et environnementale. Le système semble chercher un traitement équilibré des aspects économiques et RSE (sécurité, sûreté, environnement, social et sociétal). Cette volonté du groupe d'intégrer les aspects développement durable dans un seul et même système de management et de pilotage passe par une fixation commune d'un ensemble d'objectifs relevant des trois axes du développement durable et traités sur un pied d'égalité à tous les niveaux hiérarchiques du groupe. Cela se voit clairement en 2007 quand on analyse la façon dont se répartissent les objectifs⁸ de la BU étudiée.

⁸ La base de ces objectifs et leur nombre sont tirés des réunions auxquelles nous avons assisté et surtout des documents internes qui nous ont été distribués. Ces documents présentent avant toute réunion l'ordre du jour et donc les questions et les thématiques qui seront abordées au cours d'édites réunions. Nous avons réalisé nos calculs en se basant sur les indicateurs présents dans l'ordre du jour de ces documents.

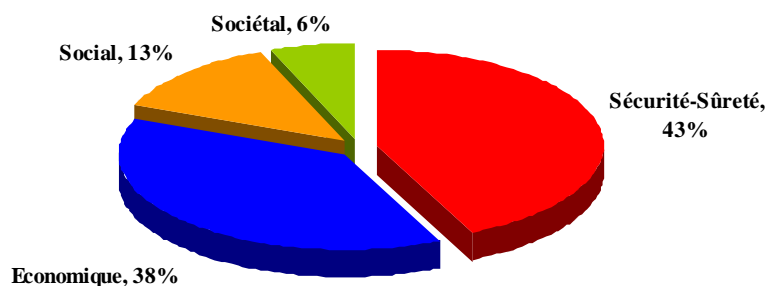


Figure 3: Répartition des objectifs 2007 BU Chimie

Ces différents objectifs, et les indicateurs qui en découlent, sont traités pendant les mêmes réunions. Toutefois, cette tentative de synthèse est écornée par la façon dont les réunions se déroulent. Les différents niveaux de performance ne sont pas formellement hiérarchisés avec, par exemple, l'économique recevant une attention accrue. Mais dans les faits, le déroulé de l'examen de la performance est plus confuse. Notons d'abord que les items sont examinés de façon séquentielle, c'est-à-dire les uns après les autres, et sans interaction notoire entre les différents niveaux. Lors d'une des réunions de huit heures, quatre heures ont, par exemple, été consacrées à l'examen de la performance économique, premier niveau de performance examiné dans l'ordre d'apparition (essentiellement semble-t-il pour des problèmes de conduite de réunion). Les dimensions économiques pourraient alors sembler primer. Mais lors de la réunion suivante, la performance économique n'a pratiquement pas été évoquée et l'essentiel de la discussion a porté sur la sécurité. Dans d'autres réunions, l'économique était clairement le sujet principal mais parce que la sécurité avait fait l'objet d'un traitement lors d'une précédente réunion à laquelle nous n'avions pu participer. Dans les faits, il existe donc une grande variété de situations et la synthèse semble avoir du mal à se faire.

L'outil principal du pilotage dans le groupe est l'autoévaluation à travers le référentiel *Energetix Way*. Il représente le point de départ et d'arrivée de tout le processus. Pour faire une synthèse rapide de ce processus, nous pouvons dire que les autoévaluations sont réalisées essentiellement au niveau des unités opérationnelles. Ce qui consiste à mettre au jour, selon une liste d'items préétablis, les points forts et les points faibles de chaque unité à partir d'un ensemble prédéfinis de critères d'amélioration issus des axes stratégiques du groupe. Ceci permet par la suite de dégager les principales actions prioritaires qui seront par la suite hiérarchisées et intégrées dans des « cartes d'objectifs des points à améliorer ». Enfin, ces cartes d'objectifs sont déclinées en plans d'actions servant de support aux budgets.

Le schéma suivant décrit l'ensemble des outils qui composent ce processus. Nous avons regroupé ces outils selon trois étapes qui correspondent aux trois phases du processus de contrôle comme décrit par Bouquin (2004a) et qui sont : la finalisation des objectifs, le pilotage et la post évaluation. Nous reviendrons par la suite plus en détail sur ces trois différentes étapes et leurs outils.

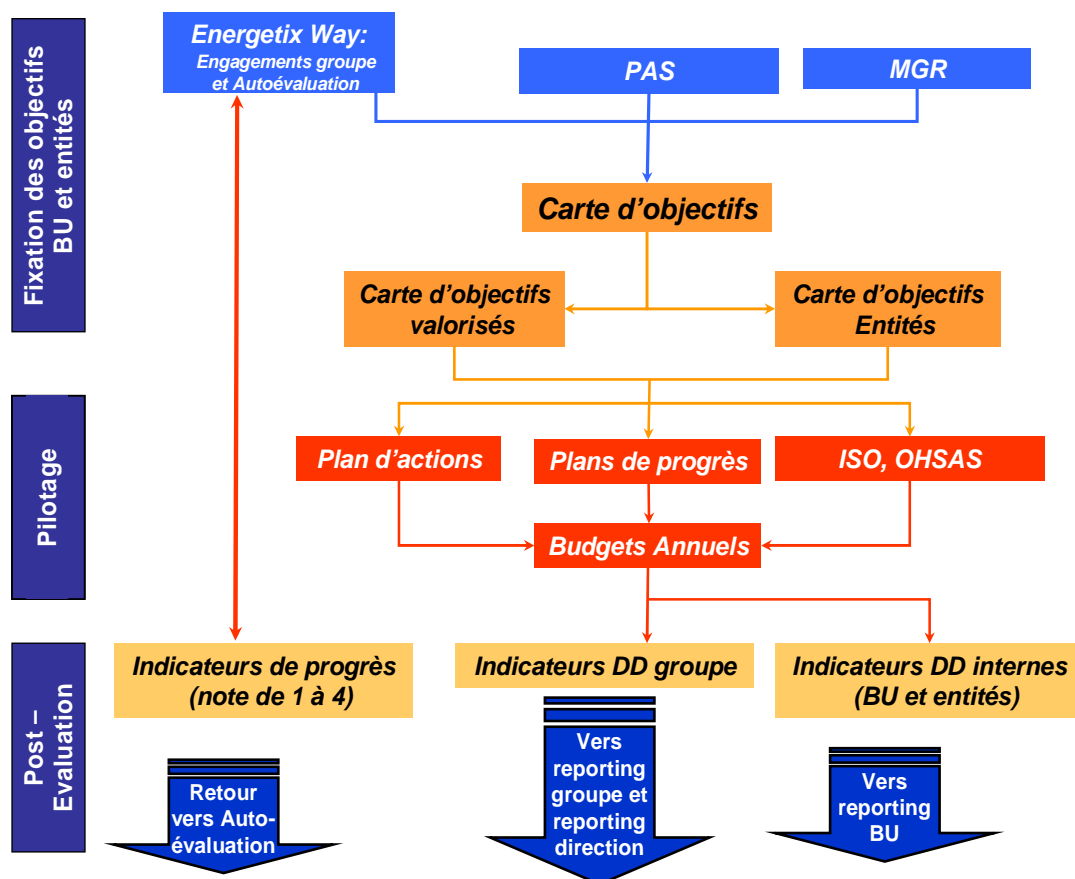


Figure 4: Le processus de pilotage de la performance globale chez Energetix

Toutefois, cette fixation des objectifs sur les dimensions de la RSE n'est pas une tâche aisée pour les opérationnels et les fonctionnels. Sans être encore totalement maîtrisé, le processus de fixation d'objectifs RSE au sein d'Energetix tente d'atténuer ces difficultés en construisant des objectifs à partir de trois sources différentes, mais néanmoins convergentes (voir fig. 3) : le plan d'action stratégique (qui représente le plan business du groupe), le système d'auto évaluation d'*Energetix Way* et le Modèle de Gestion des Risques (MGR, un système interne de gestion des risques de l'entreprise). Cette triangulation permet au groupe et aux différentes unités opérationnelles de construire des objectifs traitant des trois axes simultanément et dans un seul processus. L'arbitrage entre les inévitables conflits d'intérêt reste toutefois flou et relève de discussions entre niveaux hiérarchiques. Il n'est pas toutefois possible de dire, au vu de ce que nous avons pu observer, que les dimensions économiques sont prépondérantes. Cela

s'explique dans doute par des choix du management de l'entreprise soucieuse de RSE mais aussi par au moins deux caractéristiques structurantes. Energetix est une entreprise pour laquelle la pression actionnariale est peut-être moins forte que pour une entreprise privée, même si elle est cotée. Par ailleurs, les managers d'Energetix sont orientés vers une gestion de long terme où les projets industriels structurants sont pluriannuels, ce qui atténue sans doute l'obligation de résultat à court terme.

Le pilotage de la RSE se fait essentiellement à travers des plans d'action ou des plans de progrès⁹ issus de l'autoévaluation et de l'ensemble des objectifs préétabli. Ces plans font par la suite l'objet d'intégration au sein des budgets traditionnels et classiques des BU et des sites. Il y a donc une forte volonté de ne pas déconnecter les processus classiques de management de celui de la RSE. Néanmoins, se pose quand même le problème de cette intégration qui n'est pas encore suffisamment forte aujourd'hui.

Enfin, la post évaluation se base sur un ensemble large, et parfois même complexe et contradictoire, d'indicateurs de performance. Cet ensemble se compose d'indicateurs de progrès (des notes de 1 à 4 pour les critères d'amélioration) et d'indicateurs de performance sur les différentes thématiques. Les deux types d'indicateurs servent en même temps au *reporting* groupe et au pilotage interne. Ces indicateurs de performance sont essentiellement des indicateurs non financiers, qualitatifs ou quantitatifs, puisqu'ils ne font pas partie des attributions et des prérogatives des directions financières ou de contrôle de gestion. L'*Energetix Way* mise en ce sens sur un travail collaboratif et participatif. La responsabilité de la mesure et du suivi des indicateurs est déléguée en effet à plusieurs personnes, des opérationnels ou des fonctionnels, chacun d'entre eux s'occupant d'un groupe d'indicateurs spécifiques. Ce mécanisme est un moyen trouvé par la direction pour faire participer le plus grand nombre possible de responsables dans ce système. L'idée étant de s'assurer de la motivation et de l'adhésion d'une grande partie des salariés derrière les nouvelles valeurs du groupe.

3.2 Un système de contrôle comme boucle d'apprentissage organisationnel

Le système de management mis en place par Energetix se base sur plusieurs outils de contrôle formant ensemble une boucle d'apprentissage organisationnel. L'objectif étant de faire vivre

⁹ Ces plans regroupent l'ensemble des objectifs de progrès continu de la BU, ainsi que les principales actions de progrès mis en œuvre pour l'atteinte des objectifs. Les plans contiennent également les cibles et les impacts financiers pour chaque année budgétaire

le système continuellement et d'œuvrer pour encourager la démarche de progrès et d'amélioration continue initiée dans le groupe. Les managers recherchent en priorité l'apprentissage organisationnel, le développement des compétences et l'adhésion de tous derrière les nouvelles valeurs du groupe. Ainsi, de larges pans de la population salariée sont associés à l'autoévaluation. Les réunions d'animation de gestion qui ont lieu autour du système *Energetix Way* ont pour but de favoriser les échanges entre les cadres afin de définir une stratégie de réponse coordonnant les trois dimensions de la performance.

Le système de contrôle se compose ainsi de plusieurs outils qui se veulent complémentaires, homogènes et œuvrant au même objectif, c'est-à-dire l'intégration des dimensions RSE en même temps que les dimensions financières. La figure suivante rappelle la composition de ce système et le rôle de chaque outil dans cette boucle d'apprentissage :

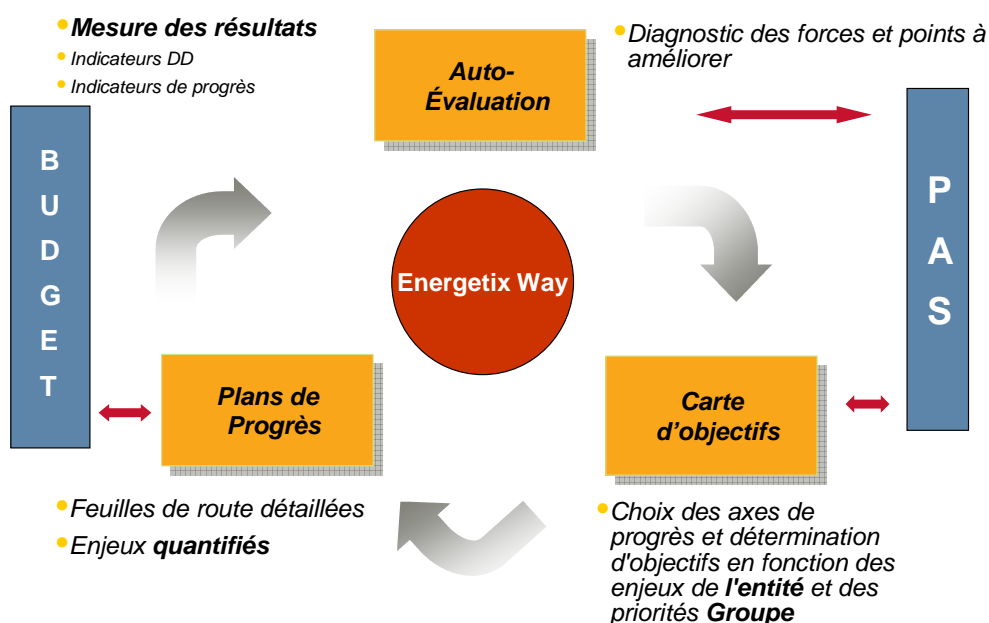


Figure 5 : L'architecture du système de contrôle RSE chez Energetix

De part la philosophie de conception de l'*Energetix Way*, chaque outil du système doit prendre en compte à la fois les thématiques économiques, sociales et environnementales. Que ce soit au niveau de l'auto-évaluation, de la planification stratégique, des objectifs, des budgets et enfin des indicateurs, on retrouve toujours la volonté de traiter symétriquement les trois problématiques.

Cependant, le système a semblé rapidement dériver, peut-être justement du fait de sa lourdeur. Au fil des réunions, les éléments de *reporting* ont pris une place de plus en plus importante. L'attention des managers s'est concentrée sur les quelques indicateurs qui remontaient à la direction et étaient vu par le président. De même, lors des interactions en comité de direction

de la BU, rapidement les managers présents autour de la table (une vingtaine) finissaient par n'être plus concentrés que lorsque leur tour arrivait. En guise d'échanges sur la stratégie, il semblerait qu'il s'agissait pour chacun de montrer au chef « ses » résultats. En revanche, l'échange était riche sur les aspects concernant la production, mais uniquement entre les responsables d'usine et le responsable de la BU.

Cette présentation ne doit pas non plus occulter les difficultés que représente ce système. D'un point de vue opérationnel, il pose plusieurs difficultés d'utilisation aux managers et aux fonctionnels. Trop lourd, trop compliqué, trop d'indicateurs, pas assez synthétique sont les principales critiques évoquées par les responsables, notamment au niveau des unités opérationnelles. Les aspects RSE n'étant toujours pas bien contrôlés et maîtrisés au sein des entreprises, certains outils managériaux semblent être très difficiles à mettre en place (c'est le cas pour les budgets ou pour les indicateurs par exemple). Ce problème n'est pas spécifique à Energetix et se retrouve dans la plupart des entreprises ayant cherché à mettre en place des outils de pilotage de la RSE. Pour contrecarrer ces difficultés, une tendance à multiplier ces outils afin de cerner des aspects complexes, existe au sein du groupe. Mais cette tendance a largement alourdi le système de pilotage de la performance global qui perd du coup une grande part d'attrait et de légitimité par rapport à l'ensemble des employés. Ces outils n'ont fait qu'ajouter de nouvelles directives et tâches à des managers qui en avaient déjà en grand nombre. Ce qui a engendré une relative faible implication des opérationnels considérant ces nouveaux outils plus comme un « *fardeau corporate* ». Ce qui ne veut pas dire pour autant que ces derniers rejettent, ou encore qu'ils ne sont pas convaincus, des principes de la RSE. C'est surtout la lourdeur des tâches administratives liées à ces aspects qui créent un sentiment de rejet de leur part.

4. L'ENERGETIX WAY, D'UN OUTIL INTERACTIF A UN OUTIL DIAGNOSTIC

Le système de contrôle de la RSE chez Energetix présente, *a priori*, les caractéristiques d'un système de contrôle interactif. Ce système a en effet été créé pour supporter les nouvelles valeurs et les nouvelles croyances que la direction voulait diffuser dans l'entreprise. Ce système de croyances cherchait à attirer l'attention des managers vers les nouvelles orientations stratégiques du groupe en termes de développement durable. Le groupe, de part notamment l'image négative véhiculée par son métier, a voulu construire sa stratégie autour de ces thématiques en les traitants simultanément avec les stratégies commerciales et

financières. Pour ce faire, il fallait donc construire un système de contrôle capable de supporter et de décliner ses stratégies, et surtout de diffuser les nouvelles croyances. La décision était donc d'aller vers un système de contrôle interactif dont l'objectif était de développer et d'encourager l'interactivité et la discussion au sein des BU du groupe autour des nouvelles thématiques RSE. Sa conception même sous forme d'une boucle d'apprentissage plaide en ce sens. De plus, la direction s'est attachée à ce que le socle de ce système, l'outil d'auto évaluation *Energetix Way*, fasse participer le plus grand nombre possible d'opérationnels et de fonctionnels du groupe en leur confiant la tâche de réaliser eux-mêmes les auto-évaluations.

Néanmoins, nos observations ont montré que l'utilisation de ce système ne se faisait pas d'une manière interactive ou du moins, se faisait de moins en interactive avec le temps. Les modalités d'utilisation du système de contrôle RSE chez Energetix se sont fortement transformées avec le temps, et tendaient à devenir plutôt diagnostiques. Un véritable glissement, entre ce qui était désiré par la direction, et ce qui existe réellement dans les unités opérationnelles, s'est produit au sein du groupe. Trois facteurs peuvent expliquer ce glissement. Les deux premières raisons que nous pouvons évoquer sont inhérentes à la nature même du système de contrôle RSE chez Energetix.

Tout d'abord la complexité du système et la multiplication des outils ont créé une situation de saturation psychologique et cognitive chez les managers. Le nombre important des critères d'amélioration du référentiel¹⁰ empêche un suivi efficace et interactif au sens de Simons (1995). Les managers se voient en effet obliger de gérer et de manipuler un nombre important de critères dont certains sont considérés comme inutiles et inappropriés. Lors des réunions dédiées au système de contrôle, les indicateurs qui découlent des critères sont plus suivis que discutés, manque de temps et de volonté des managers qui sont psychologiquement saturés à cause du volume important et répétitif du référentiel. La volonté de la direction d'utiliser interactivement le système nécessite de plus un temps considérable pour se consacrer à la collecte fréquente des données et à leur remontée. L'utilisation interactive de ce système est d'autant plus compliquée, qu'il a été prouvé dans la littérature que cette forme d'utilisation consomme un temps considérable des managers car elle augmente le nombre et la durée des

¹⁰ Nous rappelons que les critères d'amélioration sont les points critiques et les enjeux prioritaires fixés par le référentiel Energetix Way. Ces critères d'amélioration sont évalués chaque année et leurs résultats sont par la suite pris en compte dans le PAS (plan d'action stratégique) du groupe. Actuellement il existe une centaine de critères d'amélioration que doit suivre chaque BU.

réunions nécessaires à la vie du système. A ce titre, Tuomela (2005, p.312) a montré que « *le dialogue constructif concernant des problématiques stratégiques est de haute importance, mais qu'il entraîne aussi des coûts non négligeables. En général, les managers ressentent une frustration et une perte de temps en assistant à toutes ces réunions alors qu'ils pensent qu'ils devraient faire ce que l'on attend d'eux qu'ils fassent* ». L'ensemble de ces facteurs a engendré une saturation psychologique et cognitive des fonctionnels et des opérationnels et qui a fait que ces derniers suivaient de moins en moins les recommandations d'utilisation du système. On est donc passé petit à petit d'une utilisation interactive souhaitée à une utilisation diagnostique constatée.

Une deuxième raison peut expliquer ce glissement. Pour faire du contrôle interactif, Simons (1995) affirme qu'il faut avant tout prioriser les objectifs à suivre. Mais dans le référentiel *Energetix Way*, tous les objectifs ont la même importance selon les recommandations de la direction du groupe. De plus, chaque BU doit se situer par rapport à la politique du groupe. Il peut donc y avoir un conflit entre le diagnostic issu du terrain (autoévaluation) et les besoins globaux exprimés par le *corporate* (politique définie). Cela nécessiterait que les axes politiques du groupe soient régulièrement confrontés au terrain. Chose qui n'est pas toujours forcément réalisée. De ce fait, les managers ignorent en partie sur quels aspects ils doivent porter leurs attentions vu qu'il n'existe pas réellement une priorisation des objectifs au sein de la BU. Ce qui rend davantage l'utilisation interactive d'*Energetix Way* difficilement réalisable.

La troisième raison qui peut expliquer également ce glissement est inhérente à l'utilisation des indicateurs non financiers¹¹ et en particulier lorsque cette utilisation est interactive. Pour Epstein et Manzoni (1997), il existe une certaine forme d'opacité dans l'absence ou le manque d'indicateurs de performance. Les deux auteurs suggèrent donc qu'une résistance des managers vis-à-vis de la mise en place de nouveaux indicateurs peut apparaître à cause d'une visibilité accrue des actions. Ces managers peuvent en effet se sentir menacés par l'existence de ces indicateurs qui mettraient l'accent sur leurs domaines de responsabilité et limiteraient leurs possibilités de se protéger des questionnements et des examens minutieux (Vaivio, 1999). L'introduction d'indicateurs non financiers risque également de rompre la structure des pouvoirs à l'intérieur d'une organisation. A ce titre Vaivio (2001) montre que par exemple,

¹¹ Qui représentent l'écrasante majorité des indicateurs sur lesquels se base l'*Energetix Way*, que ce soit les indicateurs de progrès ou les indicateurs de pilotage.

une connaissance approfondie des clients implique la détention d'un pouvoir informel et important au sein d'une organisation. Les détenteurs de ce pouvoir sont donc naturellement réticents à le partager car ils perdraient une partie de ce pouvoir en cas d'utilisation d'indicateurs non financiers spécifiques aux clients. Tuomela (2005) arrive à des conclusions semblables en étudiant une entreprise finlandaise qui vient de mettre en place un *BSC* tourné vers le client et dont l'utilisation était fortement interactive. Il constate que l'utilisation interactive des indicateurs de performance a en réalité été perçue comme une menace par plusieurs collaborateurs et managers¹². En effet, la discussion interactive des problèmes stratégiques de l'entreprise nécessite la production d'une quantité plus importante d'informations concernant les managers et leurs subordonnées. Ceci augmente la visibilité des actions et des réalisations des managers et accroît également leur responsabilité - plus même que dans un contrôle diagnostic. Par exemple, il est parfois probable que des facteurs externes influencent les résultats en interne sans que cela ne soit connu, ou encore que des réalisations faibles de la part des managers soient ignorées. L'utilisation interactive d'indicateurs non financiers en particulier risque de mettre au jour ces imperfections et de les faire découvrir à la hiérarchie. En conséquence, Tuomela (2005) postule qu'il existe une forme de résistance, de la part de certains managers, contre le changement vers des systèmes de contrôle interactifs, fondés sur des informations non-financières détaillées.

Pour conclure, le processus de mise en place du système de contrôle de la RSE chez Energetix a évolué avec le temps. On est passé d'un objectif initial de diffusion et de communication des nouvelles valeurs de l'entreprise (un système de croyances), en passant par un système d'apprentissage collectif et de dialogue autour des stratégies (un système interactif) pour aboutir à un mécanisme de contrôle strict se contentant de mesurer et de suivre les résultats atteints (un système diagnostic). En d'autres termes, le système a fortement muté avec le temps. Alors qu'il était conçu pour encourager la discussion, développer les connaissances et les compétences autour des dimensions de la RSE, améliorer les processus, stimuler les comportements à travers l'interactivité et un dialogue continu et fréquent, on se retrouve

¹² Tuomela cite le cas du directeur des ventes nationales de cette entreprise. Ce directeur était connu pour être un bon manipulateur de son budget. Mais il n'était absolument pas enthousiaste et content de la mise en place de ce nouvel outil de contrôle. Il pensait en effet que cet outil va mettre l'accent sur son secteur de responsabilité et risque de mettre au jour plusieurs de ses défaillances. Il a ainsi tenté d'éviter de soumettre ses réalisations et ses actions sous l'examen minutieux d'une utilisation interactive des indicateurs en se déroband à plusieurs des réunions et en critiquant fortement en interne le nouveau système et les indicateurs choisis.

aujourd'hui avec un système purement bureaucratique et cybernétique, dont le suivi ne se fait qu'une fois par an et essentiellement afin d'obéir aux contraintes hiérarchiques.

La figure suivante résume le glissement et la mutation du système, ainsi que les facteurs qui peuvent l'expliquer.

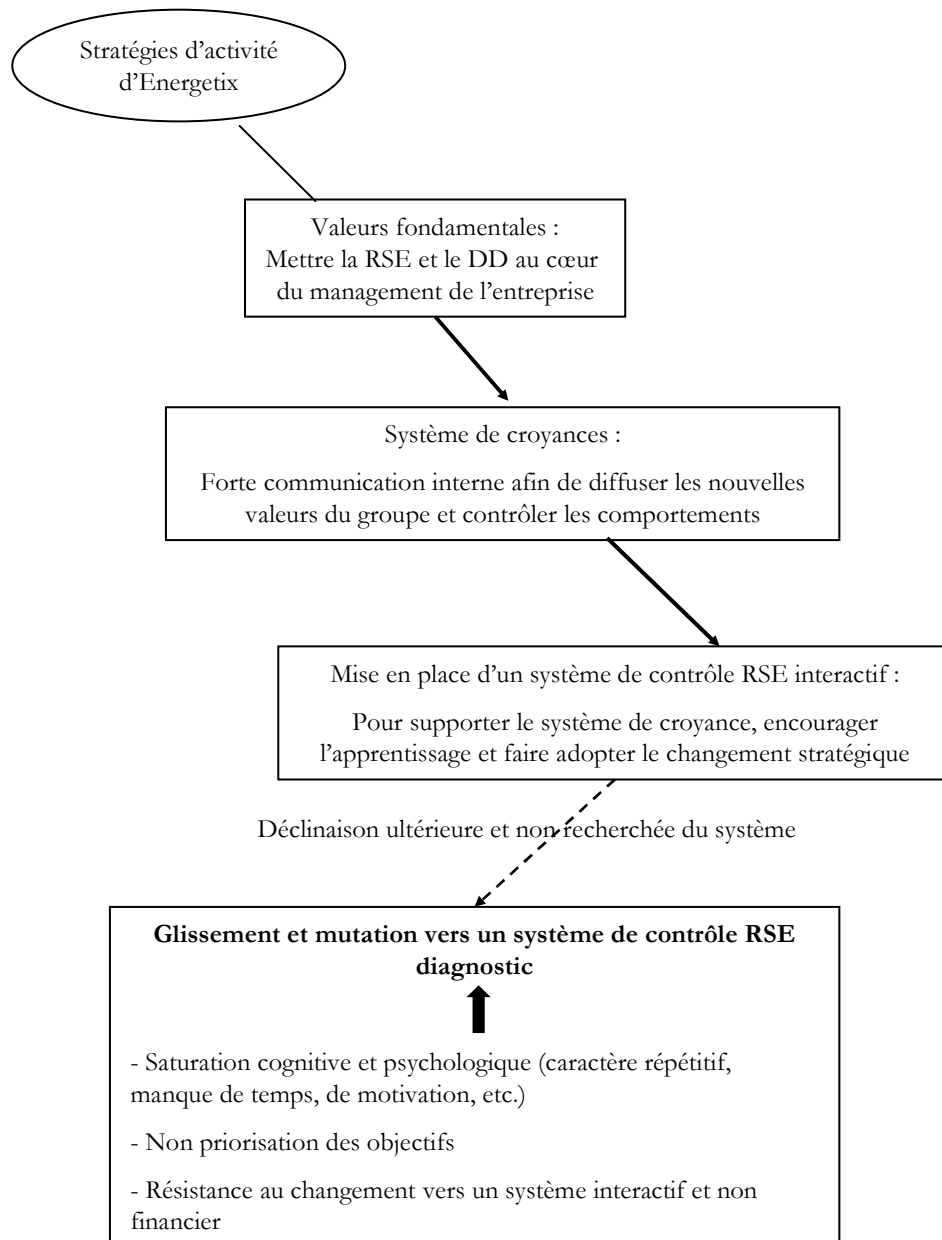


Figure 6 : Glissement du système de contrôle RSE chez Energetix d'interactif vers diagnostique

CONCLUSION

L'apport de cette recherche est double. Tout d'abord, l'étude de cas Energetix a permis de montrer que l'intégration des différentes dimensions de la RSE dans un seul et unique système managérial était possible. Certes des difficultés subsistent et cette intégration ne va pas de soi. Mais ce système a le mérite de traiter à égalité les priorités et objectifs RSE et les indicateurs pour les suivre. Preuve de cette intégration, les indicateurs RSE sont choisis ensemble, sont construits ensemble, sont utilisés ensemble par les managers et font l'objet de mesure et de *reporting* simultanément. Le système de pilotage de la performance chez Energetix se rapproche ainsi le plus de ce que Quairel (2006) appelait « *système de pilotage de la performance globale* ». D'un point de vue théorique, il représente une nouvelle forme de système de pilotage qui se peut alors être comparé à d'autres innovations dans le domaine (le *sustainability BSC* par exemple). Il ouvre également de nouvelles perspectives de recherches théoriques tant dans ses objectifs, ses principes, ses concepts mais surtout sur les manières dont les managers vont l'utiliser pour décliner, voire influencer, les orientations stratégiques des organisations qui le mettront en place.

Ensuite, l'étude théorique du cas met au jour un des aspects particuliers du contrôle interactif décrit par Simons. L'utilisation interactive d'un système de contrôle nécessite la combinaison et la réunion d'un ensemble de facteurs pour être correctement opérationnalisé. L'étude de ce cas a montré que l'utilisation interactive nécessite avant tout du temps et de l'engagement du personnel. Elle nécessite également l'adhésion et la conviction de tous les responsables derrière les objectifs stratégiques qu'on essaye de décliner et de renouveler. A défaut de ces conditions, les systèmes de contrôle retrouveraient inéluctablement leur usage classique et primaire, c'est-à-dire, diagnostic et cybernétique.

D'où un dernier questionnement : Même si des systèmes de contrôle de la RSE, conçus pour favoriser le dialogue, l'apprentissage et le changement stratégique, existent aujourd'hui dans des grandes entreprises, les managers de ces grands groupes ont-ils réellement la motivation, la conviction et surtout le temps pour mener à bien les changements stratégiques vers des entreprises socialement responsables ?

BIBLIOGRAPHIE

- Argyris, C. (1990), "the dilemma of implementing controls: the case of managerial accounting", *Accounting, Organisations and Society*, vol. 15, pp.503-511.
- Berland N. et Loison M.C. (2005), « « Responsible Care » et management durable : comportement volontaire ou réaction adaptative ? Généalogie et pratiques dans l'industrie chimique », *Actes du 26ème congrès de l'AFC*.
- Bieker T., (2002), « Managing corporate sustainability with the Balanced Scorecard: Developing a Balanced Scorecard for Integrity Management », *Oikos PhD summer academy*,.
- Bouquin H. (2004a), *Le contrôle de gestion*, PUF, 6ème édition.
- Bouquin H. (2004b), "La notion de performance ", *journée d'étude I.A.E. de Tours*, 15/1/2004
- Brignall S., Modell S. (2000), « An institutional perspective on performance measurement and management in the new public sector », *Management Accounting Research*, Vol.11, p.281-306.
- Capron M., Quairel-Lanoizelee F. (2005), « Evaluer les stratégies de développement durable des entreprises : l'utopie mobilisatrice de la performance globale », *Journée Développement Durable- AIMS – IAE d'Aix-en-Provence*, pp.1-22.
- Capron, M. et Quairel-Lanoizelée, F. (2004), *Mythes et Réalités de l'Entreprise Responsable*, Paris: La Découverte.
- Caron M.A., Boisvert H. et Mersereau A. (2007), « la comptabilité de management environnementale ou l'éco contrôle : utilité des outils de contrôle de gestion », *Actes du congrès de l'AFC*.
- Damak Ayadi S. (2004), *La publication des rapports sociétaux par les entreprises françaises*, Thèse en sciences de Gestion, Université de Paris Dauphine.
- Douhou, A., Berland, N. (2007). « Mesure de la performance globale des entreprises ». *Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Poitiers.
- Edvinsson L. et Malone M.S. (1997), *Intellectual Capital: Realising Your Company's True Value by Findings its Hidden Brainpower*, Harper Collins Publishers, New York.
- Edvinsson L. et M.S. Malone (1999), *Le capital immatériel de l'entreprise*, Paris, Maxima Laurent du Mesnil Editeur.
- Epstein M.J. et J.-F. Manzoni, (1997), "The Balanced Scorecard and Tableau de Bord: translating strategy into action", *Management Accounting (USA)*, vol.79, n°2, pp. 28–37.
- Essid, M. (2007), "Quels outils de contrôle pour décliner les stratégies environnementales ?", *Actes du 28ème congrès de l'AFC*, Poitiers, Mai.
- Germain C. et Gates S. (2007), « Le niveau de développement des indicateurs de responsabilité sociale dans les outils de pilotage de contrôle de gestion: une analyse des pratiques des entreprise », *Actes du 28ème Congrès de l'AFC*, Poitiers.
- Henri J.F et Giasson A., (2006) « Mesurer la performance environnementale : un ingrédient essentiel de la gestion environnementale », *CMA Management*, Aout/Septembre 2006
- Hockerts K., (2001), « Corporate Sustainability Management, Towards Controlling Corporate Ecological and Social Sustainability », in *Proceedings of Greening of Industry Network Conference, January 21-24, Bangkok*.
- Marquet-Pondeville S. (2000), « le contrôle de gestion environnementale d'une entreprise », *21ème Congrès de l'Association française de comptabilité*.
- Marquet-Pondeville S. (2003), « L'impact de la stratégie environnementale, des pressions perçues des « stakeholders » environnementaux et de l'incertitude perçue de l'environnement écologique sur un système de contrôle de gestion environnemental formel », *24e Congrès de l'Association française de comptabilité*.
- Martory B. (1990), *Contrôle de gestion sociale*, Vuibert, Paris.
- Meyer J. W. et Rowan B. (1977), « Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony », *American Journal of Sociology*, Vol. 83, n°2, pp. 340-363.

Meyssonier F. et F.Rasolofo-Distler (2008), « le contrôle de gestion entre responsabilité globale et performance économique : le cas d'une entreprise sociale pour l'habitat », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Tome 14 – Volume 2 – Décembre.

Mocquet A.C. et A. Pezet (2005), “Les technologies de la responsabilité sociétale ou le mythe fait réalité : le cas Lafarge”, *Actes du colloque du GREFIGE de Nancy*.

Naro G.(2006), « Les indicateurs sociaux : Du contrôle de gestion sociale aux développements récents du pilotage et du reporting », *cahier de recherches ISEOR*.

Oxibar B. (2001), « L'étude de la publication d'informations sociétales par les grands groupes une revue de la littérature », *Actes du congrès de l'AFC*.

Oxibar B. (2003), *La diffusion d'informations sociétales dans les rapports annuels et les sites Internet par les entreprises françaises*, Thèse en Sciences de Gestion, Université de Paris 9 Dauphine, Paris.

Pesqueux, W. (2004), « la notion de performance globale », *5^{ème} forum international sur "La Performance Globale de l'Entreprise*, Université Tunis Carthage, 1er - 2 Décembre 2004.

Quairel F. (2006), « Contrôle de la performance globale et RSE », *Actes du Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*.

Simons R. (1987), « Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis», *Accounting, Organizations and Society*, vol.12, pp. 357-374.

Simons R. (1990), « The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° 1-2, 127-143.

Simons R. (1991), « Strategic orientation and top management attention to control systems », *Strategic Management Journal*, vol.12, pp.49-62.

Simons R. (1994), « How new top managers use control systems as levers of strategic renewal », *Strategic Management Journal*, vol.15, 169-189.

Simons R. (1995), *Levers of Control*, Harvard University Press, Boston.

Tuomela T.-S., (2005), “The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system”, *Management Accounting Research*, vol. 16, pp. 293–320.

Vaivio J. (1999), « Exploring a Non-Financial Management Accounting Change », *Management Accounting Research*, vol. 10, pp. 409-437.

Vaivio, J., (2001), *Non-Financial Measurement in an Organizational Context: Three Perspectives*. Ph.D. Thesis, Helsinki School of Economics and Business Administration

Zingales, F. et Hockerts, K. (2003), « Balanced Scorecard and Sustainability: Examples from Literature and Practice”. *INSEAD working paper 30*, CMER, Fontainebleau, France.